

馬券払戻金の所得区分と 外れ馬券の必要経費性

～その2・控訴審判決～

大阪地裁平23(わ)第625号・平25・5・23判決 (LEX/DB 25445678)
大阪高裁平25(う)第858号・平26・5・9判決 (上告) (未掲載)

Brush up Point

馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性が争点となった事件で、大阪高裁は、第1審判決を結果的に支持し、検察官(課税当局)敗訴の判決を下した。控訴審判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 1つの馬券購入行為が独立した行為であっても、一定の条件下で機械的、網羅的に購入され、個々の購入行為の独立性が希薄になっている場合、それは全体的に見れば継続性を帯びているといえる。賭博による利得であっても、継続的に発生している場合には、「営利を目的とする継続的行為」とみて、雑所得に該当することは承認される。
- (2) 当たり馬券だけではなく外れ馬券を含めた全馬券の購入費用と競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスの利用料は、所得計算の基礎となった払戻金を得るために「直接に要した費用」(所得税法37条1項)に当たり、必要経費として控除される(所得税法35条2項2号)。

I 事実関係

本件は、インターネットで馬券を購入し、A-PAT口座と呼ばれるJRAの決済システムの中で、競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスを利用して馬券購入を多数回復し、当たり馬券の払戻しによって多額の収入(平成

19年分から平成21年分の払戻合計額30億979万2,980円)を得ていた被告人が、馬券払戻しによる収入を所得として申告しなかったことに対し、所得税法違反に問われた刑事事件である。

結果

第1審の大阪地裁は、被告人を懲役2月、執行猶予2年間という判決を下し、脱税そのものについては有罪判決を下したが、①被告人の本件馬券購入行為から生じた所得は雑所得に該当し、②外れ馬券を含めた全馬券の購入費用と競馬予想ソフトや競馬データ等利用等は、所得税計算上控除される必要経費

と認定し、検察官の一時所得説・外れ馬券の非控除性の主張を退けた。本件は、その控訴審判決である。

なお、第1審判決の評釈については、拙稿「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」(本誌2013年7月1日号30～37頁)を参照されたい。

II 主たる争点及び当事者の主張

本件における争点は、(1)被告人の馬券購入行為から生じた所得は一時所得か雑所得か、(2)外れ馬券の購入費用等も所得計算上、控除されるべきかどうかである。

本件被告人の行為の特徴は、被告人の馬券購入行為の態様が、競馬予想ソフト等を利用して、回収率に着目し、一定の基準を充足する出走馬についてPAT口座の残高から算出される掛金で馬券を自動購入するように設定し、条件に合致する馬券を機械的に選択して

網羅的に大量購入することを反復継続し、長い期間を通じて全体として利益を得ようとする点にある。

第1審で敗訴した検察官は、控訴審において、「営利を目的とする継続的行為」とは、量的な概念ではなく質的な概念であるから、被告人の本件馬券購入行為の特性を考慮しても、所得の基礎となる行為の回数や頻度等にとらわれず、その行為の本質にさかのぼって課税すべきであると主張した。

III 判決の要旨

大阪高裁も所得計算の問題については、被告人の主張を認めたが、第1審判決の理由には一部相当でないところがあると判示

しているため、第1審と控訴審判決の要点を分かりやすく対比して整理すると、次のとおりとなる。

第1審判決	控訴審判決
(1) 所得区分の問題	
① 所得区分の問題 第1審は、所得税法34条の一時所得の区分につき、次のとおり判示した。「所得の基礎が所得源泉となり得ない臨時的、不規則的なもの場合、たとえこれが若干連続してもその一	① 所得区分の問題 控訴審は、所得区分の問題について、第1審判決の理由には一部相当でないところがあると判示した。「原判決には、一時所得の判断基準として、所得源泉性を挙げて

時所得としての性質に何ら変わるところはない。しかし、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。」

② 本件へのあてはめ

被告人の本件馬券購入行為を判断すると、「その回数、金額が極めて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したものであって、実際にも多額の利益を生じさせている。また、そのような本件馬券購入行為の形態は客観性を有している。そして、本件馬券購入行為は娯楽の域にとどまるものとはいえない。以上を総合すると、被告人の本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものといえることができるから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である。したがって、被告人の本件馬券購入行為から生じた所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』には該当せず、一時所得に当たらないというべきである。」と判示した。

いるが、不明確な概念であり、一時所得や雑所得を課税対象とした現行の所得税法の下で、所得源泉性を基準として用いるのには疑問があるし、それ自体に判断基準としての有用性を見いだせない。一時所得にあたるかどうかは、所得税法34条1項の文言に従い、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』で『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介することなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして……判断するのが相当である。」

また、「営利を目的とする継続的行為」の本質論については、「行為の本来の性質だけではなく、行われる回数や頻度等の反復性及び規模に関する事情を当然に考慮に入れるべきであり、ある1回の行為から生じた所得が行為の性質等に照らして一時所得と解される場合であっても、その行為が一定期間に頻繁に繰り返されることなどによって営利目的性及び継続性が認められれば、異なる所得に区分されることを肯定すべきである。」「1つの馬券購入行為が独立した行為であっても、一定の条件下で機械的、網羅的に購入され、個々の購入行為の独立性が希薄になっている場合、全体的に見れば継続性を帯びる。賭博による利得であっても、継続的に発生している場合には、雑所得に該当することは承認されてよい。」とした。

② 本件へのあてはめ

そこで、「本件馬券購入行為は、態様や規模が以上のようなものであり、それが客観的であることに鑑みると、その全体を一連の行為としてとらえるべきであり、その払戻金による所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に当たり、一時所得ではなく雑所得であると解するのが相当である。」と判示した。

(2) 外れ馬券の必要経費性

第1審は、外れ馬券の必要経費性について、次のとおり判示した。「当たり馬券の購入費用が払戻金を得るために『直接に要した費用』として必要経費に当たることは明らかである。被告人の本件馬券購入方法からすれば、本件においては、外れ馬券を含めた全馬券の購入費用は、当たり馬券による払戻金を得るための投下資本に当たり、外れ馬券の購入費用と払戻金との間には費用収益の対応関係があるというべきである。もっとも、外れ馬券の購入費用は、特定の当たり馬券の払戻金と対応関係にあるというものではないから、『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額』として必要経費に該当する。」

控訴審は、外れ馬券の必要経費性につき、次のとおり判示した。「被告人の本件馬券購入行為の態様が、競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスを利用し、馬券の大量購入を反復継続して払戻金を得るというものであり、外れ馬券を含む馬券の購入がなければ所得計算の基礎となる払戻金を被告人が得ることもなかったというべきであることに照らすと、当たり馬券だけではなく外れ馬券を含めた全馬券の購入費用と競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスの利用料が、所得計算の基礎となった払戻金を得るために『直接に要した費用』（所得税法37条1項）に当たり、必要経費として控除される（同法35条2項2号）と解するのが相当である。」

IV 解 説

一 所得源泉性と「営利を目的とする継続的行為」について

〔1〕はじめに、筆者の立場を明確にする。筆者は、本件馬券払戻金に係る所得は、一時所得であると考えて、第1審、控訴審判決ともに反対する。特に、控訴審判決は、第1審判決が過去の判決例を参考に「所得源泉性」をキーワードとして、本件所得の機械的・網羅的な発生メカニズムに意味付けをし、偶発性・一時性を否定しようと努力したことをまったく無視し、文理解釈を重視すべしとして、「営利を目的とする継続的行為」で本件は簡単に説明できるとした。この点

は、一歩も二歩も後退した判決内容であり、到底、承服できない。

〔2〕第1審判決は、「所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものといえることができるから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である。」と、所得の源泉性を重視した。そもそも所得の源泉とは、「労働という人的源泉」、「資産（の利用行為）という物的源泉」に大別されるが、かりに控訴審判決が、本件について、控訴人が独自にデータの修正を盛り込み改良した競馬予想ソフトに、ノウハウとして「知的資産」を認定し、そこに物

的所得源泉性を認めた場合、筆者は脱帽せざるを得ないと考えていた。

周知のとおりノウハウとは、一般に、製品の製造方法や技術実施に関する知識などを、契約に基づいて独占的・排他的に行使できる権利をいい、今日では、知的財産権の一つであると考えられている。ただし、特許権のような法律に基づく権利ではなく、会計上は、M&Aなどにより認識可能なものについてのみ貸借対照表に計上することができ、自己創設のノウハウは、知的資産であっても、オフ・バランス資産として取り扱われる。しかし、その資産としてのサービス・ポテンシャルに着目して、資産としての物的所得源泉性に課税の根拠を見いだされた場合、所得源泉としての収入源泉を觀念せざるを得なかった。

しかるに、控訴審判決は、「所得源泉性などという概念を媒介することなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして」判断することが、所得税法34条1項が要請するところであるとした。そもそも、「営利を目的とする継続的行為」とは、何を意味するのか。単に、収入を得る目的をもって継続的に行う業務であるとする、際限なくその範囲は広がってしまう。筆者は、第1審の評釈で、「競馬という趣味からの利得は『営利を目的』とした経済活動ではなく、個人の主観的な満足達成行為から得られるもので、利得の『反復性』は、『運』による行為からは生じないものとする。」^①とした。かつて人絹

の先物取引の事業所得該当性事件（最判一小・昭47・11・9）において、「営利を目的とした継続的行為」が「事業」として認定されるには、「社会通念に照らし事業とみられるものをすべて含み、特に事業場を設置したり、人的物的要素が結合した経済的組織体によるものであることを必ずしも必要としないし、またその者の本来の業務或いは職業としてなされる場合であると副業的なものとしてなされる場合であると問わないものと解するのが相当である」と判示した。しかし、「事業」と称するに至らない「事業的雑（業務）」レベルの問題につき、「営利を目的とした継続的行為」は、どのような要件に該当する場合「事業」とし、さらには「事業的雑（業務）」となるのか不明である。本判決では、肝心のメルクマールを示すに至らず、所得源泉性よりもかえって不確定な概念でこれを判断できると言い切ったのである。

かつて、有価証券の譲渡益が非課税の時代に、平成元年改正前旧所得税法施行令26条は、「有価証券の売買を行う者の最近における有価証券の売買の回数、数量又は金額、その売買についての取引の種類及び資金の調達方法、その売買のための施設その他の状況に照らし、営利を目的とした継続的行為と認められる取引」として、その年中の売買回数が30回以上で、かつ、売買株数が12万株以上であるときは、それが「継続的取引」に該当するとして、有価証券の譲渡所得課税を行う

① 渡辺充「特集！馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」本誌2013年7月1日号30～37頁

ものとしていた。しかし、そもそも継続的行為については、量的な概念ではなく質的な概念であることは、過去の判決例で判示されている（東京高判・昭46・12・17）。一回限りのレースの勝敗は、その限りにおいて終了し、全体的連続性などと称し、その全体が一連の行為としてとらえられ、継続的取引に質的な変化が起こるなどありえないのである。司法は本判決を契機に、課税庁に旧有価証券の譲渡の場合のような新たな形式基準の作成を迫るのであろうか。

〔3〕筆者は、本件については、本件行為は被告人に主観的営利性はあったとしても、それは競馬（賭博）による所得に対していかなる質的性質の変化をもたらすものではなく、社会通念に照らせば、競馬についてはむしろ客観的営利性は認められないと考える。個人はその特性として、利益を追求する活動だけを行うのではなく、同時に様々な消費活動も行っている。本件は再三指摘するとおり、営利を目的とする場合があるとしても、それはあくまで個人の消費生活の範ちゅうでの出来事であり、「競馬の馬券を買うという行為は、経済的行為ではなく、個人の快樂追求欲、金銭所有欲を満足させるという行為にとどまる」^②のである。

税法上は、本件ケースとその他の“競馬新聞赤鉛筆派”のいわゆる一般競馬愛好家との峻別が必ずしもできないのであるから、いかに馬券購入スタイルが現代風になったとして

② 渡辺充・前掲注①、37頁

も、法適用の安定性からすると、現行法の解釈は、従来の税務通達（所得税基本通達34-1）の判断基準をむしろ援用することが、本件所得区分における妥当な判定手法であると考えられる。

二 外れ馬券の必要経費該当性について

〔1〕第1審、控訴審ともに本件所得は雑所得であると判示し、外れ馬券の取扱いも必要経費に算入できるものとした。しかし、第1審判決は、「外れ馬券の購入費用は、特定の当たり馬券の払戻金と対応関係にあるというものではないから、『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額』として必要経費に該当する。」とし、あくまで所得税法37条1項の「直接に要した費用」は、費用収益対応原則のもとに認識される概念であり、必要経費概念を謙虚に一步下がった視点からみている。しかるに控訴審判決は、「当たり馬券だけではなく外れ馬券を含めた全馬券の購入費用と競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスの利用料が、所得計算の基礎となった払戻金を得るために『直接に要した費用』（所得税法37条1項）に当た（る）」として、外れ馬券も所得獲得のために直接要した費用として認識した。

そもそも所得税法37条1項は、必要経費につき、①総収入金額に係る売上原価、②その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額、③その年における販売費、一

般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とすると規定している。①②は、費用収益対応原則のなかでも直接対応関係があるものを指し、③は直接対応関係は見いだされなくても間接的に業務に関連したものとして認識できるものは、期間対応・間接対応があるものとしている。筆者が第一審について“謙虚に”と上述したのは、外れ馬券はさすがに直接収入獲得性はゼロであるので、期間対応・間接対応として取り扱っているからである。ただし、本件馬券収入に対する外れ馬券の期間対応などという発想はあり得ない。期間対応は、「その全体を一連の行為としてとらえる」（控訴審判決）ときの発想であり、たとえ本件において被告人が、すべてコンピュータに任せ、回収率にこだわり、1回ごとの馬券購入に本人の意思がなく、競馬が娯楽であるという認識さえ無く、資産運用のような認識があったとしても、外れ馬券は当該個別レースごとに1回ずつ発生し、記録され、データは管理される。そのデータ内容は皮肉にも当該コンピュータ自身が知っている。すなわち、全体を一連の行為として認識されない1回ずつの勝負をコンピュータ自身が個別対応で認識しており、いわゆる販管費に適用される年間を通じた所得計算における期間対応という概念は、これに及ばないのである。

〔2〕次に控訴審判決は、本件は上記②に該当するものとして費用収益対応原則を曲解し、直接対応性までも認定した。かつて、所

得の種類は異なるが、譲渡所得の金額の計算上、所得税法33条3項の「資産の譲渡に要した費用の額」につき、その意義が不明確であったので、従来の判例は小滝事件（最判二小・昭36・10・13。不動産に付されていた抵当権登記を抹消するため、抵当債務を代位弁済した額の譲渡費用性について争われた事件。）にみられるように、譲渡費用について「直接必要性」を要求していた。しかし、その「直接必要性」の意味については必ずしも明らかではなく、小出事件（最判一小平18・4・20。農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等の譲渡費用性争われた事件。）で最高裁は、「一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。」と判示し、まず譲渡費用につき「支出の通常性」が必ずしも要件とはならないことを確認し、「直接必要性（直接因果関係性）」から「相当因果関係性」まで、その判断基準を広げることがを是認した。

しかし、この小出事件は、所得税法の文言が、「譲渡に要した」としているときに、相当因果関係のあるものまで解釈の拡大を行うことは可能であると判示したものであるが、本件のように、所得税法自体に、「総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と規定している以上、控訴審判決は条文の文言を重視するといいいながら、「直接に要した」というその直接因果関係をなんら説明せず、外れ

馬券の相当因果関係まで包含した拡大解釈をしたのである。加えて、控訴審判決は、「被告人以外の場合であっても、払戻金を得た者の馬券購入行為が、同様に客観的に認められる態様や規模に照らして『営利を目的とする継続的行為』に当たると認められる場合には、同様に雑所得と判断すべきである。」と判示し、まるで一般競馬愛好家に対しては、表現は乱暴であるが、外れ馬券のゴミ拾いを奨励するような、不遜な判断を下した。これらの者が、記録保全を前提とするため、外れ馬券をかき集め、あるいは外れ馬券の売買までもが行われるような危惧があるときに、「直接に要した」という文言は、いかように解釈すればよいのか。控訴審判決は、「直接に要した」という文言の意味を深く考慮せず、無意味な必要経費性の誤認判断を示しただけで、これは単なる暴走に過ぎない。さらには、「購入や払戻しの履歴が記録化され、行為の態様や規模が客観的にも明らかであることは……特則として別の所得区分を適用する上での重要な要素と考えられる。」と判示し、自ら勝手に条文上何ら根拠を持たない考え方を「特則」とするなど、およそ租税法律主義のなんたるかを知らない“呆れが礼に来る”見解である。

三 今後の課題

筆者は、本件につき一時所得課税を主張する。その詳細は、上記拙稿第1審判決評釈に

ゆずるが、検察官の主張のとおり、馬券を繰り返し購入することにより、購入の反復・継続性はみられるが、1回ごとの勝敗はまさにその時の運により左右される。1回ごとの馬券返戻金は偶発的に発生し、個々の購入行為の独立性自体、継続性という名のもとに、希薄になることはありえない。そこには「事業的雑」としての業務性もなく、所得の質的な変化はみられないと考える。本件第1審・控訴審判決のいう規則性、恒常性、反復性は、一時所得から雑所得への質的变化に対して、決定的かつ本質的な説明ではなく、より具体的な所得源泉としての継続的収入源泉性が立証されない限り、筆者は本判決には賛成できない。

ただし、筆者も馬券購入のスタイルに現代的变化が起こっているのであれば、それは時代に合わせて立法論を含めた今後の課題として考えるべきであり、今後の在り方までも否定するものではない。その際、たとえば、わが国では昭和17年に「馬券税」が創設されているが、この馬券税は、勝馬投票券（馬券）の購入金額に10%を課税するとともに、勝馬の払戻金にも10%を課税するという仕組みであった。ただし、昭和23年に廃止された。このような馬券税は一つの便法ではあるが、財政学者カナルの言によると“旧税は良税”であるので、一考に値する仕組みではある。